

УДК 657.41:330.142.21

Давидюк Т. В.

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ ДО БУХГАЛТЕРСЬКОГО ВІДОБРАЖЕННЯ ЛЮДСЬКОГО КАПІТАЛУ: ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Для ухвалення зацікавленими особами адекватних рішень щодо інвестування в людський капітал і оцінки потенційних економічних вигод значення має інформація про його формування, використання та відтворення. Проте існуюча в даний час система бухгалтерського обліку не дозволяє одержувати інформацію про людський капітал компанії в обсязі і вигляді, необхідному для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень. В статті проаналізовано підходи дослідників України, Росії і Білорусі щодо обліку інвестицій і поточних витрат в людські ресурси

Ключові слова: людські ресурси, людський капітал, система бухгалтерського обліку, фінансова звітність.

Dawiduk T. V.

CONCEPTUAL APPROACHES TO ACCOUNTING REFLECTION OF HUMAN CAPITAL: FOREIGN EXPERIENCE

For taking sound decisions by the interested parties on whether to invest into the human capital and estimating potential economic benefits, information on its formation, usage and renewal is of vital importance. However, the existing accounting system doesn't allow getting information on company's human capital in the extent to be able to take grounded managerial decisions. Approaches of the researchers from Ukraine, Russia and Belarus on accounting for investments into and current expenditures on human resources have been analyzed in the article.

Key words: human resources, human capital, accounting system, financial reporting.

Сучасний ринок характеризується розвитком нових сфер економіки і модернізацією технологічних процесів. Тому економічний розвиток підприємств спрямований не тільки на накопичення

основного, але й на формування, розвиток та підвищення вимог до якості людського капіталу.

Процес управління людським капіталом повинен полегшити ухвалення рішень, пов'язаних із розвитком персоналу підприємства, визначити

очікуваний рівень віддачі від інвестицій у його формування та відтворення, допомогти керівнику у виборі кадрової політики, варіантів мотивації трудового колективу, його соціальної підтримки.

Успішність системи управління людськими ресурсами, відмінною складністю і різноманіттям взаємодій, на всю сукупність її складових елементів залежить від інформаційного забезпечення. Без інформації неможливо виробити оптимальне управлінське рішення, а, отже, здійснити необхідну дію, що є кінцевою метою функціонування системи. Практика недооцінки людського капіталу компаній призводить до істотних втрат і значно занижує ринкову вартість компаній.

Створення і удосконалення ефективних методів управління вимагають розробки і впровадження в практичній роботі компаній принципово нових ідей у сфері інформаційного забезпечення. Необхідною умовою ефективного управління людськими ресурсами є створення налагодженої інформаційної системи, провідна роль в якій відводиться бухгалтерському обліку.

В даний час інтелектуальна власність вже розглядається як об'єкт бухгалтерського обліку, але не менш важливим є і такий актив, як людський капітал.

Сучасні економічні умови та визнання людини ключовим ресурсом в сучасних компаніях визначають необхідність переосмислення ролі і місця людини в системі бухгалтерського обліку. В процесі управління людськими ресурсами з'являється можливість ухвалювати рішення про необхідність і розмір інвестицій у формування, використання і відтворення людського капіталу виходячи з економічної доцільності таких інвестицій. Орієнтація в роботі з персоналом на людський капітал визначає передумови для обліку не лише інвестицій, але й витрат і прибутку, пов'язаних з людським капіталом, примушує менеджерів прагнути орієнтуватися на показники ефективності діяльності підприємства.

Аналіз вітчизняної системи бухгалтерського обліку дозволяє зробити висновок про те, що поки не приділяється належної уваги такому об'єкту бухгалтерського спостереження як людський капітал. Недостатність теоретичних і практичних розробок щодо бухгалтерського відображення людського капіталу свідчить про актуальність обраного напрямку дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Полеміка про те, що людський капітал повинен бути оцінений і відображений в системі бухгалтерського обліку, спостерігається вже досить давно. Все частіше в зарубіжній та вітчизняній економічній науці обґрунтовано необхідність його бухгалтерського обліку.

Переосмислення ролі і місця людини у виробничій діяльності компаній призвело до необхідності вивчення проблем ресурсно-орієнтованого підходу. Названим проблемам присвячені праці Д. Барнея, Г.І. Бондаренко, Б.А. Левіна, С.Н. Михайлової, Ю.Г. Одегова, Ю.Г. Ніконової, С.В. Шекшні, які розглядали людські ресурси як складову частину виробничих ресурсів підприємства, що мають свої специфічні особливості.

Питання, пов'язані з дослідженням проблем формування і використання облікової інформації в системі управління людськими ресурсами, завжди викликали науковий інтерес у фахівців. Дослідженням цих проблем займалися зарубіжні економісти: С. Брю, Р. Германсон, Ф. Крендаль, Р. Лайкерт, К. Макконелл, М. Мелоун, М. Мет'юс, М. Перера, А.Едвінсон, Е. Фламхольц. Дослідники здійснили значний внесок у розвиток концепції обліку людських ресурсів, що дозволяла не тільки визначати витрати на формування і використання людських ресурсів, але й оцінювати вигоди від інвестицій в них.

Питанням бухгалтерського обліку людських ресурсів також присвячені праці російських вчених: І. В. Аверчева, О. А. Агєєвої, М. Ф. Ван Бреда, В. Г. Гетьмана, Р. Г. Каспіної, І. Р. Коновалової, В. В. Ковальова, О. А. Куліков, М. І. Кутера, Н. А. Лесневська, А. В. Луговой, М. Ю. Медведєв, В. Ф. Палія, Я. В. Соколова, Є. С.Хенріксен, А. Н. Хоріна, А. А. Шапошнікова, А. Е. Шевелева та інші. Проте, практично відсутні праці, що містять систематизований, концептуальний підхід до методології бухгалтерського обліку інвестицій в людські ресурси в нових умовах розвитку ринкової економіки України.

Питання, пов'язані з вивченням проблем бухгалтерського обліку людського капіталу і його відображенням в звітності, недостатньо розроблені у вітчизняній обліково-аналітичній системі (Н. Головай, А.А. Колосюк, Н. М. Королук, С. Ф. Легенчук, П. Н. Майданевич, Л. М. Осмятченко, Н. В. Шульга).

Мета дослідження полягає у вивченні зарубіжних концепцій обліку людських ресурсів, в основу яких покладена ідентифікація ресурсів як об'єкту обліку, систематизації методичних підходів зарубіжних і вітчизняних авторів до формування і використання облікової інформації в системі управління людським капіталом на сучасному етапі розвитку економіки.

Виклад основного матеріалу. Людські ресурси в звітності були на порядку денному протягом 40 років з різними ступенями значення. Ранні дослідження відображення людських ресурсів у звітності сконцентровані на проблемах бухгалтерського обліку інвестицій у людські ресурси [4, 14, 15, 19].

Інвестиції у розвиток персоналу провідні фахівці з бухгалтерського обліку за сучасних умов господарювання визначають як стратегічний актив та пропонують його відображати у складі нематеріальних активів підприємств [28].

У 1970-х рр. американський комітет Асоціації бухгалтерського обліку визначив облік людських ресурсів як “процес ідентифікації і вимірювання даних про людські ресурси і надання цієї інформації зацікавленим особам” [6]. Тому завдання складання звітності про людські ресурси полягає в тому, щоб збільшити якість фінансових рішень через надання інформації щодо людських ресурсів внутрішнім і зовнішнім користувачам такої інформації [11].

Про необхідність формування в бухгалтерському обліку інформації, що характеризує придбання і використання людського капіталу, висловлюються учені, що досліджують проблеми економічної теорії, економіки і управління, менеджменту. До них відносяться Ф. Крендалл, Р. Лайкерт, Е. Фламхольц і інші відомі автори. Серед фахівців у галузі бухгалтерського обліку пропозиції про визнання людських ресурсів у складі активів господарюючого суб'єкта викликають негативне ставлення. Це пов'язано з відсутністю ринкових стимулів до виникнення потреби в результатах таких досліджень і з консерватизмом, яким відрізняється бухгалтерська наука [27].

Е. Фламхольц – автор концепції обліку людських ресурсів, вважав, що людські ресурси необхідно враховувати як актив компанії. Він виділив три основні критерії визнання людських ресурсів як активу: потенційна вигода, наявність прав володіння або контролю з боку господарюючого суб'єкта, вимірність у грошовому виразі.

Багато вчених вважають, що дослідження бухгалтерського обліку людських ресурсів припадає на 60-ті роки і пов'язане з такими вченими як Р. Лікерт, Р. Хермансон тощо. Останній, проводячи дослідження в сфері бухгалтерського обліку, зайнявся проблемою оцінки людського капіталу і обґрунтував сутність категорії „суспільні (соціальні) активи”.

Е. Фламхольц [13] виділяє п'ять стадій дослідження бухгалтерського обліку людських ресурсів:

На першій стадії (1960-1966 рр.) моделі, присвячені вимірюванню людських ресурсів і їх відображенню в звітності, були викладені, виходячи з трудової економіки і психології [23]. Р. Хермансон, дослідження якого припадають на цей період [15], заявив, що традиційні фінансові звіти не відображають адекватно фінансову позицію корпорації через те, що людські активи не відображаються, оскільки відсутній метод, яким можна виміряти значення людських активів.

Переважає більшість ранніх досліджень, присвячених людським ресурсам, сконцентровані головним чином на визначенні вартості людських ресурсів, які можуть використовувати менеджери і інвестори.

Друга стадія (1966-1971 рр.) [13]. Протягом цього періоду дослідники намагались сконструювати і перевірити їх моделі відображення людських ресурсів в звітності на практиці. Перша головна спроба експериментального дослідження проводилася в “R.G. Barry Corporation in Columbus” (США). Це дослідження було присвячене підходу до оцінки працівника, де накопичені витрати для кожного менеджера були амортизовані над очікуваним терміном роботи і майно списувалося як незаmortизовані витрати [5].

Брюмет Р., Е. Фламхольц [4], використовуючи концепцію історичних витрат, відзначав, що цей підхід є об'єктивним, тому впровадження цієї пропозиції в бухгалтерський облік інших активів дозволить здійснювати порівняння між інвестиціями в людські ресурси. Американські дослідники [14] в своїй статті підкреслювали, що працівники корпорації сприяють розвитку їх бізнесу і тому створюються створення його вартості. Проте, незважаючи на те, що працівників розглядали як витрати, запропонували працівників розглядати як активи, оскільки їх можна оцінити як обумовлені активи.

Незважаючи на переваги концепції історичних витрат, яка прослідковується в багатьох підходах, Г.С. Беккер [1] також описав її недоліки. Економічна вигода людських активів неминуче не відповідає їх первинній вартості, оскільки припущення стійкого долара не діє. Амортизація, що покладена в основу обліку людських ресурсів, свідчить про суб'єктивність, тому що продуктивність людських активів, можливо, не обов'язково знецінювалася б протягом терміну роботи. Підхід первинної вартості тільки вимірює витрати для корпорації, але не дає можливість оцінити значення працівника в діяльності корпорації. Незважаючи на ці недоліки, дослідники часто розглядають модель первинної вартості, як найбільш вдалу [5, 20].

Фламхольц Е. [13] стверджував, що *третьою стадією* в розвитку відображення людських ресурсів у звітності тривала з 1971 до 1976 року, при цьому підвищився інтерес до бухгалтерського обліку людських ресурсів. Американська асоціація бухгалтерів створила комітет з бухгалтерського обліку людських ресурсів, який видав звіти про розвиток бухгалтерського обліку людського ресурсу [6, 7]. Дослідження було цікавим з точки зору систематизації облікової інформації про людські ресурси, що надавалась для управління і цілей інвесторів.

На початку 1970 р. інтенсивні зусилля фахівців-практиків і дослідників були спрямовані на те,

щоб розвивати нові економічні моделі оцінки і обліку людських ресурсів корпорацій. Фламхольц Е. [10, 12] розвивав модель, яка вимірює вартість заміщення працівника, який в компанії займає певну позицію, на іншого працівника. Підхід відновлюваної вартості передбачає оцінку вартості заміни існуючих працівників, включаючи всі витрати на вербування, відбір, найм, навчання, розміщення і розвиток нових працівників, щоб досягти рівня компетентності заміненого працівника [20]. Питання про повноцінність вимірювання витрат заміни обговорили деякі дослідники [1, 25], оскільки вони вважають, що заміна підходу первинної вартості відновлюваною тільки збільшує суб'єктивність. До того ж, дослідник [5] вважає, що корпораціям потрібна відновлювана вартість нечасто, яка розширює регулярне вимірювання всіх працівників.

Для Б. Лев і А. Шварц [19] проблема з людськими ресурсами свідчила про те, що традиційний бухгалтерський облік не розглядав людські ресурси взагалі. Вони розвивали інший метод вимірювання людських ресурсів, який вони запозичили з економічної теорії, де оцінка працівників базується на отриманні від них поточного використання майбутніх доходів. Загалом, вони розраховували економічну вигоду працівників як поточну вартість майбутнього вкладення працівника при його житті, яке було скориговане вірогідністю його смерті. Щоб визначити кількість майбутнього вкладення в працівника або витрати на працівника, велися статистичні дані про отриманий прибуток із застосуванням показників смертності. На відміну від попереднього, метод руху грошових коштів, який запропонували Лев і Шварц, існують різні моделі, де використовується підхід поточної вартості, який подібно до скоригованого, знижує значення майбутньої заробітної плати або понижений майбутній метод значення [21]. Скоригований метод майбутньої заробітної плати передбачає, що понижена майбутня заробітна плата скоригована продуктивним фактором, окупність інвестицій однією корпорацією до всіх корпорацій в економіці протягом певного періоду, щоб корпорація розраховувала ефективність людських ресурсів. Зазначений метод передбачає визначення поточної вартості виручок корпорацій в нормальному коефіцієнті окупності, за допомогою чого людські ресурси корпорації сприяють цій економічній вигоді.

Облік людських ресурсів був дуже популярний в середині 1970-х рр. Проте серед академіків і фахівців-практиків інтерес знизився. Згідно з Е. Фламхольцом [11] нетривалість четвертої стадії (1976-1980 рр.) обумовлена поширенням ідеї про те, що облік людських ресурсів відображав людей на балансі підприємства, розглядав працівників в ролі фінансових об'єктів. Проте зниження інтересу

до обліку людських ресурсів до кінця 1970-х було також результатом безперервних проблем вимірювання і виникненням ризику маніпуляції даними.

П'ята стадія, яку описав Е. Фламхольц [13], почалась у 1980 р., в якому відродився інтерес до обліку людських ресурсів.

Турнер стверджує, що “прогрес щодо обліку людських ресурсів був меншим за темп зростання в останні два десятиліття”, проте протягом 1990-го р. інтерес до бухгалтерського обліку людських ресурсів зріс [25]. Джонсон [16] вважає, що це головним чином пов'язано з тим, що він використовується головними прибічниками інтелектуального капіталу, проте Свейбі [24] виступає проти обліку людських ресурсів, аргументуючи це тим, що облік його прибічники використовують для того, щоб просувати його використання. Прибічники обліку людських ресурсів підкреслюють, що це не фінансові індикатори людських ресурсів, які були використані, але вони достатні для того, щоб вплинути на рішення управлінців. Використовуючи грошові вимірники, зокрема витрати, прибуток і вартість, які зазвичай не описуються в грошових вимірниках, з'являється можливість виконання трьох головних функцій бухгалтерського обліку людських ресурсів. Перша функція – забезпечити числову інформацію про вартість і значення людей як організаційних ресурсів. Друга – облік людських ресурсів повинен служити підставою, яка б полегшувала ухвалення рішень. Нарешті, третя головна функція – мотивувати менеджерів та інвесторів до визнання перспективи обліку людських ресурсів. Джонсон [17] вважає, що фінансисти і бухгалтери – це люди, які виступають на підтримку балансового відображення людських ресурсів і їх визнання об'єктами бухгалтерського обліку.

Незважаючи на факт, що інтерес до обліку людських ресурсів зріс, поточний бухгалтерський облік і методи фінансової звітності критикували топ-менеджери крупних корпорацій, фінансові аналітики за те, що вони не йдуть в ногу із змінами в діловому світі. Згідно з С. Валлман [26] фінансові звіти не в змозі виміряти і показати найістотніші фактори бізнесу, якими є людські ресурси, організаційний і клієнтський капітал. Фінансові звіти не в змозі повідомити управління, суспільство, інвесторам про роль людських ресурсів в діяльності корпорацій, які є рушійним фактором подальшого зростання доходів компанії.

Незважаючи на відсутність і складність в оцінці і обліку людських ресурсів, багато дослідників говорять про те, що багато втрат відбуваються через те, що традиційні фінансові звіти не розкривають такої інформації [2, 9, 18, 22]. В дослідженні [3] відображені дані, які свідчать про виявлені масові втрати корпорацій, у зв'язку з відсутністю методів оцінки і обліку знань праців-

ників, взаємин з клієнтами. До того ж, він продемонстрував, що ця втрата походить від ключових працівників, які повторювали або змінювали події від їх колишніх працевлагодівлювачів.

Й. Гьоєр і У. Йохансон вказують, що доповнення балансу інформацією про зайнятих на фірмі працівників має економічне обґрунтування, тому що вона пов'язана з теорією мікроекономіки та виробничої функції. Зазначимо, що дослідження в сфері теорії грошей також спрямована на обґрунтування відображення в балансових звітах людського капіталу [8]. Автори даної концепції спираються на сукупність основних принципів бухгалтерського обліку.

У 1991 р. Й. Гьоєр представив баланс, у якому суми заробітної плати минулого року наведено як зобов'язання, що свідчить про те, що фірма має фінансові зобов'язання перед працівниками. Сума зобов'язань дорівнює сумі заборгованості працівникам. У результаті цього доповнення аналіз балансу показує нові позиції балансового звіту, дає можливість підрахувати різні показники, які його характеризують, та порівняти їх з різними формами. Крім того, згідно з концепцією авторів, в активах відображаються витрати на найм і підготовку працівників.

Нижче наведено додаткові позиції балансу згідно з Й. Гьоєром і У. Йохансоном [8].

| Актив | Пасив |
|-------------------------------|-----------------------------|
| Заборгованість з оплати праці | Зобов'язання з оплати праці |
| Витрати на найм | Фонд прийняття (найму) |
| Витрати на підготовку | Фонд підготовки |

Концепції обліку людських ресурсів розроблено американськими ученими Р. Лікертом, Р. Германсоном, Е. Фламхольцем, Александером, Ланді. Практичне застосування цих концепцій знайшло відображення в компаніях "R.G. Barry Corporation", "Electrotech Corporation", "Touche Ross and Company", аудиторській фірмі "Lester Witte and Company". Суть пропонуємих концепцій обліку людських ресурсів зводиться до трьох складових: ідентифікації людських ресурсів як об'єкту обліку, їх оцінки і представлення відповідної інформації зацікавленим користувачам. В основу цих концепцій покладено вимірювання вартості людських ресурсів не тільки як сукупності витрат на їх придбання, але визначення цінності ресурсів для підприємства або здатності забезпечувати майбутню вигоду.

Висновки. Сьогодні ідея визнання людського капіталу активом підприємства виглядає утопічною. Так, ми одразу пригадуємо критерії визнання активів і робимо висновок про відсутність контролю, неможливість достовірної оцінки і знаходимо

безліч аргументів на користь того, щоб дійсно не визнати людський капітал активом, керуючись принципом обачності.

Зрозуміло, що зміна концепції визнання активів, якщо знайде підтримку науковців і практиків, може зайняти не одне десятиріччя. Тому ставити завдання вирішити цю проблему сьогодні – це ілюзія. Але започаткувати дослідження у цьому напрямку вважаємо за необхідне. Найціннішим сьогодні з наукової точки зору уявляється продукування якомога більшої кількості ідей у цьому напрямку для створення дискусійного середовища. Цілком можливо, що подальші дослідження доведуть повну неспроможність гіпотези „Людський капітал – це актив”.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Baker G.M.N. The Feasibility and Utility of Human Resource Accounting / G. M. N. Baker // *California Management Review* – 1974. – Vol. 16. – No. 4. – P. 17-23.
2. Becker B.E. The HR Scorecard: Linking People, Strategy, and Performance / B.E. Becker, M.A. Huselid, D.Ulrich. – Harvard Business School Press, Boston, USA, 2001.
3. Bhidé A. The Origin and Evolution of New Businesses / A. Bhidé. – Oxford University Press, Oxford, UK, 2000.
4. Brummet R.L. Human Resource Measurement: A Challenge for Accountants / R.L. Brummet, E.G. Flamholz, W.C. Pyle // *The Accounting Review*. – 1968. – Vol. 43. – No. 2. – P. 217-224.
5. Cascio W.F. Costing Human Resources: The Financial Impact of Behaviour in Organizations / W.F. Cascio. – 4th Ed., South-Western College Publishing, Ohio, USA, 1999.
6. CHRA Report of the Committee on Human Resource Accounting // *The Accounting Review*. – 1973. – Vol. 48. – Committee Reports: Supplement. – P. 165-185.
7. CHRA Report of the Committee on Human Resource Accounting // *The Accounting Review*. – 1974. – Vol. 49. – Committee Reports Supplement. – P. 115-124.
8. Dobija M. Sprawozdanie bilansowe w rachunkowości społeczno-ekonomicznej / M. Dobija // *Zeszyty naukowe akademii ekonomicznej w Krakowie*. – 1998. – № 514. – s. 51-59. (Том 5, с. 363-367).
9. Fitz-enz J. The ROI of Human Capital: Measuring the Economic Value of Employee Performance / J. Fitz-enz. – Amacom, New York, USA, 2000.

10. Flamholtz E. A Model for Human Resource Valuation: A Stochastic Process With Service Rewards / E. Flamholtz // *The Accounting Review*. – 1971. – Vol. 46. – No. 2. – P. 253-267.
11. Flamholtz E. Human Resource Accounting/ E. Flamholtz. – Jossey-Bass Publishers, San Francisco, USA, 1985.
12. Flamholtz E.G. Human Resource Accounting: Measuring Potential Replacement Costs / E.G. Flamholtz // *Human Resource Management*. – 1973. – Vol. 12. – No. 1. – P. 8-16.
13. Flamholtz E.G. Human Resource Accounting: Advances in Concepts / E.G. Flamholtz. – Methods and Applications, Kluwer Academics Publishers, Boston, USA, 1999.
14. Heikiman J.S. Put People on Your Balance Sheet / J.S. Heikiman, C.H. Jones // *Harvard Business Review*. – 1967. – Vol. 45. – No. 1. – P. 107-113.
15. Hermanson R. Accounting for Human Assets / R. Hermanson. – Michigan State University, USA, East Lansing, 1964.
16. Johanson U. Editorial / U. Johanson // *Journal of Human Resource and Costing Accounting*. – 1996. – Vol. 1. – No. 1, 5.
17. Johanson U. Why the Concept of Human Resource Costing and Accounting Does Not Work: A Lesson from Seven Swedish Cases / U. Johanson // *Personnel Review*. – 1999. – Vol. 28. – No. ½. – P. 91-107.
18. Lev B. Intangibles: Management, Measurement, and Reporting, The Brookings Institution / B. Lev. – Washington D.C., USA, 2001.
19. Lev B. On the Use of the Economic Concept of Human Capital in Financial Statements / B. Lev, A. Schwartz // *The Accounting Review*. – 1971. – Vol. 46. – No. 1. – P. 103-112.
20. Monti-Belkaoui J. Human Resource Valuation: A Guide to Strategies and Techniques / J. Monti-Belkaoui, A. Riahi-Belkaoui. – Quorum Books, Westport, USA, 1995.
21. Monti-Belkaoui J. Fairness in Accounting / J. Monti-Belkaoui, A. Riahi-Belkaoui. – Quorum Books, Westport, USA, 1996.
22. Phillips J.J. The Human Resources Scorecard: Measuring the Return On Investment / J.J. Phillips, R.D. Stone, P. Pulliam Phillips. – Butterworth-Heinemann, Woburn, USA, 2001.
23. Steffy B.D. Conceptualizing and Measuring The Economic Effectiveness of Human Resource Activities / B.D. Steffy, S.D. Maurer // *The Academy of Management Review*. – 1988. – Vol. 13. – No. 2. – P. 271-286.
24. Sveiby K.E. The New Organizational Wealth: Managing & Measuring Knowledge-Based Assets / K.E. Sveiby – Berrett-Koehler, San Francisco, USA, 1997.
25. Turner G. Human Resource Accounting: Whim or Wisdom? / G. Turner // *Journal of Human Resource Costing and Accounting*. – 1996. – Vol. 1. – No. 1. – P. 63-73.
26. Wallman S. The Future of Accounting and Financial Reporting - Part II: The Colorized Approach / S. Wallman // *Accounting Horizons*. – 1996. – Vol. 10. – No. 2. – P. 138-149.
27. Лесневская Н.А. Развитие методик бухгалтерского учета вложений в воспроизводство человеческого капитала / Н.А. Лесневская // *Бухгалтерский учет и анализ*. – 2009. – № 07. – С. 32-40.
28. Хенриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хенриксен, М.Ф. Ван Бреда; [пер. с англ.] ; [под ред. проф. Я.В. Соколова]. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.